Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 32167 du rôle
Inscrit le 7 mars 2013

Audience publique du 3 avril 2014

Recours formé par la société à responsabilité limitée AAA,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur la fortune

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32167 du rôle et déposée le 7 mars 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Philippe-Fitzpatrick Onimus, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée AAA, établie et ayant son siège social à ….., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ….., représentée par son gérant actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur des Contributions directes du 5 décembre 2012 portant le numéro …. du rôle rejetant sa réclamation à l'encontre du bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 juin 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé par Maître Philippe-Fitzpatrick Onimus au greffe du tribunal administratif le 5 juillet 2013 au nom de la société à responsabilité limitée AAA ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 août 2013

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Philippe-Fitzpatrick Onimus, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mars 2014.

La société à responsabilité limitée AAA, ci-après « la société AAA», établit sa déclaration de fortune au 1er janvier 2009 en y indiquant une valeur unitaire de …...- euros.

Suite au dépôt de cette déclaration de fortune, le bureau d'imposition Luxembourg sociétés 6 émit en date du 5 avril 2012, le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation provisoire au 1er janvier 2009 pour le montant de … euros.

Par un courrier de son litismandataire du 19 juillet 2012, la société AAA adressa à l'administration des Contributions directes une réclamation à l'encontre du « *bulletin de l'impôt sur la fortune au titre* » de l'année 2009 au motif que la valeur unitaire au 1er janvier

2009 d'un montant de …..- euros serait erronée en ce que cette valeur se fonderait sur la valeur nominale d'une créance détenue sur sa filiale, la société BBB, ci-après « la société BBB», d'un montant de …..- euros et des avoirs en banque au 1er janvier 2009 pour …...- euros alors que la valeur réelle de cette créance serait nettement moindre, voire inexistante, compte-tenu de la mauvaise santé financière de la société filiale débitrice. Il indique encore que les craintes se seraient avérées ultérieurement au dépôt de sa déclaration dès lors que la liquidation subséquente de la filiale aurait été largement déficitaire. Il sollicite, par conséquent, la révision de la fixation de la valeur unitaire de la société AAA.

Par décision du 5 décembre 2012 référencée sous le numéro …. du rôle, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », se prononça sur la réclamation à l'encontre du « *bulletin de l'impôt sur la fortune au titre* » de l'année 2009 en les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 20 juillet 2012 par Me Jean-Luc Dascotte, au nom de la société à responsabilité limitée AAA, avec siège social à ....., pour réclamer contre « la prédite imposition dans la mesure où celle-ci se fonde sur une valeur unitaire au 1er janvier 2009 » ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas le bulletin critiqué ; que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2009 ;

Considérant que la réclamante demande de revoir l'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2009 et de prendre en compte une valeur moins élevée pour une « créance détenue sur sa filiale BBB pour .... € » ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le bureau d'imposition a établi une imposition provisoire des bases d'imposition au 1er janvier 2009 sur pied du § 100a AO ;

que ces bulletins d'impôt provisoires peuvent faire l'objet d'une réclamation sur base du § 228 AO ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit dans les forme et délai de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal de la réclamante que le bureau d'imposition a procédé à l'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2009, les valeurs du bilan clôturé le 31 décembre 2008 ayant été prises en considération ;

que l'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2009 sur pied du § 100a AO a repris les valeurs <u>déclarées</u> par la réclamante ;

Considérant qu'en ce qui concerne les entreprises qui arrêtent leurs comptes à la fin de l'année du calendrier, la situation de l'entreprise au 31 décembre sert de base à l'évaluation unitaire de la fortune d'exploitation (paragraphe 63 alinéa 2 de la loi sur l'évaluation des biens et valeurs (BewG)) ;

Considérant que la valeur totale d'une entreprise commerciale est obtenue par la somme de toutes les valeurs individuelles des biens susceptibles d'évaluation diminuée par les dettes et les provisions de l'entreprise (paragraphes 66 et 62 BewG) ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 14 BewG, les créances et les dettes en capital sont à évaluer à leur valeur nominale à moins que des circonstances particulières justifient une évaluation supérieure ou inférieure à la valeur nominale ;

qu'en vertu du paragraphe 14 alinéa 2 BewG, les créances irrécouvrables ne sont dès lors plus mises en compte ;

Considérant qu'en guise de motivation la réclamante se borne à faire valoir que la créance évaluée à un montant de .... euros concernerait une créance détenue sur la filiale BBB;

que la valeur réelle de cette créance serait « cependant nettement moindre, voire inexistante compte-tenu de la mauvaise santé financière de la filiale débitrice » ;

Considérant que le principe comptable communément appelé « principe de prudence », destiné à permettre aux tiers de se faire une idée du patrimoine et de la situation réelle de l'entreprise en en reflétant une image fidèle, prévoit que tout événement qui risque de diminuer la valeur du patrimoine de l'entreprise doit formellement être pris en compte ;

qu'en outre, tout évènement pouvant augmenter la valeur du patrimoine de l'entreprise ne peut faire l'objet d'un enregistrement comptable, de sorte qu'une entreprise doit imputer immédiatement sur son résultat les charges dès lors que leur probabilité de réalisation est importante, et, qu'inversement, elle n'enregistre ses produits que lorsqu'ils sont certains ;

Considérant ainsi que d'après le principe de prudence inscrit à l'article 51 (1) c de la loi du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises et modifiant certaines autres dispositions légales en vigueur depuis le 1er janvier 2005, il doit être tenu compte lors de l'évaluation des postes figurant dans les comptes annuels de tous les risques prévisibles et pertes éventuelles qui ont pris naissance au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même si ces risques ou pertes ne sont connus qu'entre la date de clôture du bilan et la date à laquelle il est établi, ainsi que des dépréciations ;

Considérant néanmoins que lors de l'évaluation des postes du bilan tant au 31 décembre 2008 qu'au 31 décembre 2009, la requérante n'a pas tenu compte d'un risque ou d'une perte quelconque au niveau des créances « douteuses » ;

Considérant en outre que l'instruction au contentieux a encore révélé que le montant contesté de la créance de .... euros ne concerne en effet que des créances envers la société BBB qu'à raison d'un montant de .... euros ;

que la majeure partie de la créance concerne des comptes courants envers deux sociétés à responsabilité limitée dénommées CCC et DDD (.... euros et .... euros) ;

Considérant qu'il a été établi à suffisance que la requérante n'a pas fourni de moyens concluants pour justifier une évaluation moins élevée des créances au 1er janvier 2009 ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. »

Par requête déposée en date du 7 mars 2013 au greffe du tribunal administratif, la société AAA a fait déposer un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur du 5 décembre 2012.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal, de l'impôt sur la fortune. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation. Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi est dès lors recevable.

La société AAA expose en substance vouloir faire redresser l'erreur matérielle initiale qui se serait glissée tant dans le recours gracieux que dans sa déclaration fiscale, à savoir celle de faire état de créances irrécouvrables détenues à l'encontre de deux autres sociétés du groupe à savoir, la société à responsabilité limitée DDD, ci-après la « société DDD », à hauteur d'un montant de …..- euros et la société à responsabilité limitée CCC., ci-après la « société CCC», à hauteur d'un montant de …..- euros au motif qu'elles seraient toutes les deux en proie à une situation financière difficile causée par une performance amoindrie du groupe. Elle invoque l'application du § 14 de la loi d'évaluation du 16 octobre 1934, appelée « *Bewertungsgesetz* », en abrégé « *BewG* », pour affirmer qu'en l'espèce, il existerait dans son chef des dettes et des créances qui devraient être analysées à leur valeur nominale mais que suite à l'existence de circonstances particulières elles devraient faire l'objet d'une évaluation inférieure à celle-ci. Elle reconnaît que si elle n'avait certes pas disposé, au

moment de l'établissement du bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2009, des informations relatives au caractère irrécouvrable des créances, il n'en demeurerait pas moins que la situation comptable connue après la déclaration aurait été bien différente et aurait nécessité le dépôt de bilans rectificatifs. Elle invoque encore le principe comptable selon lequel elle serait tenue d'établir une image fidèle de sa situation dans la présentation de ses états comptables et suivant lequel elle aurait procédé au dépôt de bilans rectificatifs. Elle considère que l'omission en l'espèce serait à considérer comme constitutive d'une pure erreur matérielle qu'il conviendrait de l'autoriser à rectifier.

Le délégué du gouvernement estime que ce serait à juste titre que la décision directoriale du 5 décembre 2012 aurait rejeté la réclamation de la demanderesse. Il fait valoir qu'il résulterait du dossier fiscal que le bureau d'imposition aurait procédé à l'établissement de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation au 1er janvier 2009 en prenant en compte les valeurs déclarées par la demanderesse et portées au bilan clôturé au 31 décembre 2008 sur pied du § 100a AO alors que la demanderesse n'aurait pas tenu compte dans ce bilan d'un risque ou d'une perte relatifs aux créances qu'elle qualifierait *a posteriori* de douteuses. Il donne à considérer que ledit bilan clôturé au 31 décembre 2008, soumis pour approbation à l'assemblée des associés en date du 26 août 2008, aurait été déposé le 10 septembre 2010 au registre de commerce et des sociétés, ci-après « RCS », et que le bilan clôturé au 31 décembre 2009, soumis pour approbation à l'assemblée des associés en date du 19 janvier 2011 aurait été déposé quant à lui au RCS en date du 26 janvier 2011. Il relève que bien qu'il ressorte du document intitulé « *Notes to the Financial Statements December 31, 2008 (point 2)* » que le montant de la créance à hauteur de …..- euros envers la société BBB n'atteindrait que le montant de …..- euros et que le solde de la créance concernerait principalement les comptes courants des sociétés CCC et DDD (à hauteur de …..- euros pour la première et de …..- euros pour la seconde), d'autres montants seraient portés aux comptes annuels rectifiés de la demanderesse au 31 décembre 2008 tels que déposés le 7 mars 2013 au RCS qui renseigneraient, au poste de l'actif réalisable et disponible, à savoir sous le poste « *Amounts owed by affiliated undertakings due in more than one year* », une créance d'un montant de …. euros ventilée en une créance à hauteur de …. euros à l'égard de la société BBB, une autre créance à hauteur de … euros à l'égard de la société DDD, enfin une dernière créance à hauteur de …. euros envers la société CCC, ainsi que des montants extraordinaires (« *extraordinary income* ») provenant de la liquidation de la société BBBpour un montant de … euros. Il fait remarquer que si les montants des créances concernées, tels qu'ainsi rectifiés dans les comptes annuels déposés le 7 mars 2013 au registre de commerce et des sociétés, ont certes fait l'objet de modifications survenues postérieurement à la prise de la décision directoriale entreprise, il n'en resterait pas moins que la demanderesse n'aurait produit aucun élément de nature à démontrer le caractère douteux des créances en cause à la date d'évaluation ainsi que l'exigerait l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives qui dispose que la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable. Il rappelle ensuite qu'aux termes du § 14 (1) BewG, les créances doivent en principe être comptabilisées à leur valeur nominale, sauf lorsque des circonstances particulières justifient une évaluation supérieure ou inférieure à la valeur nominale, étant entendu que les créances irrécouvrables ne sont plus portées en compte. Il explique que les créances simplement douteuses seraient à évaluer à leur valeur probable de recouvrement, compte tenu de toutes les circonstances du cas, à savoir tous les faits pertinents même ceux qui, sans être connus, auraient déjà existé à la date de l'évaluation et auraient pu être constatés par une révision ultérieure, les circonstances qui n'auraient pas encore pu être envisagées à la date de

l'évaluation restant par contre sans influence[1]. Il estime qu'en alléguant simplement « *que tant les créances à l'égard de BBB que des sociétés CCC et DDD sont en grande partie irrécouvrables et que par conséquent doivent faire l'objet d'une correction de valeur (...)»* la demanderesse resterait en défaut d'établir un risque précis et individualisé de non-recouvrement des différentes créances envers ces différentes sociétés. Il cite encore le § 63 BewG aux termes duquel les faits à prendre en compte pour l'évaluation des créances doivent être connus à la date d'évaluation, ou, à défaut d'être connus, doivent déjà avoir existé au moment de la date d'évaluation. Or, il constate qu'il ressortirait des comptes annuels de la société demanderesse concernant les exercices 2008 et que ce serait l'« *évolution de la situation financière du groupe* » qui aurait entraîné des rectifications de sorte que le « *bilan rectificatif a tenu compte des créances vraisemblablement irrécouvrables qui doivent aujourd'hui être prises en compte* (...) (p. 8) ». Il en conclut qu'elle se baserait ainsi sur des éléments postérieurs à la date d'évaluation (notamment l'indication dans le bilan du 31 décembre 2008, rectifié en 2013 selon laquelle « *For the year 2012, the management intends to call the Extraordinary General Meeting of the sole Shareholder to initiate the liquidation of the Company* ») dont elle prétend qu'ils existeraient actuellement (« *aujourd'hui* »*),* tout en se référant à des circonstances n'ayant pas existé à la date pertinente pour l'évaluation des créances en cause de sorte à méconnaître les principes d'évaluation posés notamment par les §§ 14 et 63 BewG. A titre superfétatoire, il relève que les modifications des montants des créances ne seraient pas à qualifier de « *pures erreurs matérielles* » mais bien de modifications d'envergure, à savoir d'un montant de …..- euros, au sujet desquelles la demanderesse resterait en défaut de fournir une explication quant à la découverte tardive de ces prétendues « *erreurs* ».

Il appartient dès lors au tribunal de vérifier si le directeur a valablement pu qualifier la dette dont fait état la demanderesse comme n'étant pas irrécouvrable de sorte qu'il n'y aurait pas lieu de ne pas la prendre en considération dans le bulletin de l'établissement séparé de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation provisoire au 1er janvier 2009.

Il échet de constater que les parties sont en désaccord tant sur les conditions que doit remplir une créance pour être qualifiée d'irrécouvrable que sur la date de survenance des circonstances à prendre en considération pour procéder à une correction de valeur d'une créance.

Il échet tout d'abord de rappeler, de concert avec la partie étatique, que d'une manière générale l'administration de la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, ce principe étant inscrit à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Ensuite, en ce qui concerne l'évaluation des créances, il échet de se référer aux dispositions de la BewG dont le § 10, alinéa 1er dispose que, sauf dispositions contraires, l'évaluation doit se faire sur la base de la valeur estimée de réalisation (« *gemeiner Wert* »). Le § 14 BewG pour sa part règle, notamment, l'évaluation des créances en capital, lesquelles sont à évaluer selon la méthode prévue par la loi pour ce genre de valeurs, c'est-à-dire, dans la plupart des cas, selon la valeur estimée de réalisation qui fait l'objet du § 10 BewG. Comme pour toutes les autres valeurs, deux éléments entrent en ligne de compte pour l'évaluation : l'existence ou le principe de la créance ou de la dette, et sa valeur. Les créances doivent en

[1] cf. E. MAQUIL, L'évaluation des biens et des droits, Etudes fiscales, 1968/74, n° 24/25/44, pp.42-43

principe être retenues pour leur valeur nominale. La loi prévoit cependant certaines dérogations : ainsi, le § 14, alinéa 2 BewG précise que les créances irrécouvrables ne sont pas prises en considération (« *Forderungen, die uneinbringlich sind, bleiben ausser Ansatz* ») : celles-ci sont alors retenues pour zéro à condition qu'elles soient effectivement irrécouvrables, les créances simplement litigieuses ou douteuses étant pour leur part évaluées à leur valeur probable de recouvrement, compte tenu de toutes les circonstances du cas, c'est-à-dire qu'il faut prendre en considération tous les faits importants pour l'évaluation, même ceux qui, sans être connus, existaient déjà à la date de l'évaluation et auraient pu être constatés par une révision ultérieure, les circonstances qui ne pouvaient pas encore être envisagées à la date de l'évaluation restant par contre sans influence[2].

Plus particulièrement, pour qu'une créance puisse être considérée comme étant effectivement irrécouvrable, et puisse, le cas échéant, donner lieu à constatation d'une correction de valeur, elle doit répondre à un certain nombre de critères, à savoir notamment que le risque de non-recouvrement doit être nettement précisé et individualisé, c'est-à-dire qu'il doit concerner une créance déterminée et non pas un risque général, lié à la conjoncture par exemple et qu'il doit pouvoir être déterminé avec une certaine certitude, notamment au vu d'événements qui rendent probables la perte, tel que par exemple l'absence de réponse aux relances successives, ou encore l'existence de procédures contentieuses[3].

En l'espèce, encore que la partie demanderesse affirme que les créances sur les sociétés AAA, DDD et CCC auraient été irrécouvrables, elle ne fait état de manière imprécise que de « *difficultés financières du groupe* » et du « *caractère douteux des créances détenues* » sans étayer plus amplement ses affirmations.

Or, de telles affirmations vagues, qui de surcroît ne sont étayées par aucune pièce probante, ne suffisent ni à l'obligation générale à charge du contribuable de rapporter la preuve des faits réduisant la cote d'impôt tel que résultant de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, ni aux règles précitées régissant l'évaluation du risque de non-recouvrement, la charge de la preuve incombant en l'espèce à la demanderesse.

En particulier, alors que l'exigence posée par le § 14 BewG pour qualifier une créance d'effectivement irrécouvrable en vue de pouvoir procéder à une correction de valeur implique que le risque de non-recouvrement doit être nettement précisé et individualisé de sorte à ne pas viser un risque général lié à la conjoncture et déterminable avec une certaine certitude, force est au tribunal de constater, de concert avec la partie étatique, que la simple indication par la demanderesse pratiquement cinq ans après la date de clôture des comptes dans le bilan rectifié que le « *bilan rectificatif a tenu compte des créances vraisemblablement irrécouvrables qui doivent aujourd'hui être prises en compte* (...) » n'est pas de nature à établir qu'au moment de la date de clôture des comptes au 31 décembre 2008, des circonstances liées à un risque précis, individualisé et déterminable de recouvrement auraient déjà intrinsèquement existé en l'état de sorte à se vérifier *a posteriori* et à ouvrir la possibilité de considérer la créance concernée comme irrécouvrable pour procéder à une correction de valeur consécutive.

Force est, en effet, au tribunal de constater que la demanderesse ne fait état que de circonstances qui ne pouvaient pas encore être envisagées à la date de l'évaluation et qui

---

[2] Voir E. Maquil, L'évaluation des biens et des droits, Etudes fiscales, 1968/74, n° 24/25/44, pp.42-43
[3] Voir A. Steichen, Manuel de droit fiscal – Droit fiscal spécial, T.2, n° 1322-1323.

n'étaient pas encore en germe à cette date de sorte à demeurer sans influence quant à une possibilité de rectification ultérieure.

Il s'ensuit que c'est à juste titre que le directeur a considéré qu'il n'était pas établi que la créance disputée puisse être considérée comme une créance irrécouvrable de sorte à rejeter la demande de rectification de la valeur unitaire de la demanderesse au 31 décembre 2008.

Il se dégage par conséquent des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme étant non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond le déclare non fondé, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

met les frais à charge de la partie demanderesse.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 3 avril 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill　　　　　　　　　　s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 3 avril 2014
Le greffier du tribunal administratif